

Jürgen Lindauer

Immobilien und Steuern

Jürgen Lindauer

# **Immobilien und Steuern**

Kompakte Darstellung  
für die Praxis



Bibliografische Information der Deutschen Nationalbibliothek  
Die Deutsche Nationalbibliothek verzeichnet diese Publikation in der  
Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische Daten sind im Internet über  
<<http://dnb.d-nb.de>> abrufbar.

1. Auflage 2010

Alle Rechte vorbehalten

© Gabler Verlag | Springer Fachmedien Wiesbaden GmbH 2010

Lektorat: Andreas Funk | Irene Buttkus

Gabler Verlag ist eine Marke von Springer Fachmedien.

Springer Fachmedien ist Teil der Fachverlagsgruppe Springer Science+Business Media.

[www.gabler.de](http://www.gabler.de)



Das Werk einschließlich aller seiner Teile ist urheberrechtlich geschützt. Jede Verwertung außerhalb der engen Grenzen des Urheberrechtsgesetzes ist ohne Zustimmung des Verlags unzulässig und strafbar. Das gilt insbesondere für Vervielfältigungen, Übersetzungen, Mikroverfilmungen und die Einspeicherung und Verarbeitung in elektronischen Systemen.

Die Wiedergabe von Gebrauchsnamen, Handelsnamen, Warenbezeichnungen usw. in diesem Werk berechtigt auch ohne besondere Kennzeichnung nicht zu der Annahme, dass solche Namen im Sinne der Warenzeichen- und Markenschutz-Gesetzgebung als frei zu betrachten wären und daher von jedermann benutzt werden dürften.

Umschlaggestaltung: KünkelLopka Medienentwicklung, Heidelberg

Gedruckt auf säurefreiem und chlorfrei gebleichtem Papier

Printed in Germany

ISBN 978-3-8349-2186-4

# Vorwort

Immobilien und Steuern sind wesentliche Bestandteile unseres Lebens; so werden wir regelmäßig in Häusern geboren und verbringen auch einen Großteil unseres Lebens im Eigenheim, Büro, in der gemieteten oder gekauften Wohnung etc. Gleichzeitig beginnt bereits mit der Geburt die unbeschränkte Einkommensteuerpflicht.

Immobilien wiederum unterliegen – mit Ausnahme der Grundsteuer – keiner eigenständigen Besteuerung; vielmehr knüpft die Besteuerung an unterschiedliche Vorgänge bzw. Zustände im Zusammenhang mit Immobilien an, wie beispielsweise die entgeltliche oder unentgeltliche Übertragung und die Eigen- oder Fremdnutzung.

Um eine rationale Entscheidung für den Erwerb, die Nutzung bzw. die Veräußerung einer Immobilie treffen zu können, ist die genaue Kenntnis aller Steuern, die auf Immobilien lasten oder mit ihrem Verkehr verbunden sind, erforderlich. Allerdings ist das deutsche Steuerrecht äußerst zersplittert, kompliziert und unterliegt einer hohen Änderungsgeschwindigkeit.

Dieser Umstand gibt Veranlassung, die Grundzüge der die Besteuerung von Immobilien regelnden Rechtsnormen geschlossen, in einem einführenden Informationswerk darzustellen. Das hier vorgelegte Buch will keinen Kommentar zu einzelnen die Immobilienbesteuerung ausmachenden Gesetzen ersetzen, sondern denjenigen, der sich mit steuerlichen Fragen zu Immobilien beschäftigt, einen aktuellen fundierten Gesamtüberblick verschaffen. Die Darstellung verzichtet dementsprechend auf vertiefende Auseinandersetzungen und kritische Diskussionen.

Für die Mithilfe bei der Erstellung der ersten Manuskriptentwürfe und der Literaturrecherchen bedanke ich mich insbesondere bei Frau RA'in Janine Betz, sowie des Weiteren bei Herrn stud. jur. Alexander Schott. Für die Durchsicht der umsatzsteuerlichen Aspekte bedanke ich mich bei Frau StB'in Zoé Wipfler. Auch gilt mein Dank Herrn stud. rer. oec. Sebastian Mattheis für seine Unterstützung bei der Manuskriptdurchsicht.

Für Hinweise und Anregungen bin ich dankbar.

Darmstadt, im April 2010

Jürgen Lindauer

# Literaturverzeichnis

*Beermann/Gosch*: Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung mit Nebengesetzen, EUGH-Verfahrensrecht/Kommentar, Loseblattausgabe, Bonn

*Biergans*: Einkommensteuer, Systematische Darstellung und Kommentar, 6. Auflage, München 1992

*Bordwin/Tonner*: Leasing im Steuerrecht, 5. Auflage, Heidelberg 2008

*Blümich*: Einkommensteuer-, Körperschaftsteuer- und Gewerbesteuerrecht/Kommentar, Loseblattausgabe, München

*Boruttau*: Grunderwerbsteuergesetz/Kommentar, 16. Auflage, München 2007

*Feyerabend*: Besteuerung privater Kapitalanlagen, 1. Auflage, München 2009

*Grasmück*: Reisekosten, Bewirtung und Repräsentationskosten im Steuerrecht, 2. Auflage, Stuttgart 2009

*Herrmann/Heuer/Raupach*: Einkommensteuer- und Körperschaftsteuergesetz/Kommentar Loseblattausgabe, Köln

*Hübschmann/Hepp/Spitaler*: Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung/Kommentar, Loseblattausgabe, Köln

*Jesch/Schilder*: Rechtshandbuch Immobilien-Investitionen, 1. Auflage, München 2009

*Kirchhof*: Einkommensteuergesetz/Kompaktkommentar, Loseblattausgabe, 7. Auflage, Heidelberg 2009

*Knobbe-Keuk*: Bilanz- und Unternehmensteuerrecht, 9. Auflage, Köln 1993

*Korn/Strahl*: Steuergesetzesänderungen 2010, 1. Auflage, Bonn 2010

*Lenski/Steinberg*: Gewerbesteuerrecht/Kommentar, Loseblattausgabe, Köln

*Maus*: Leasing im Handels- und Steuerrecht, 1. Auflage, Herne 1996

*Pahlke/König*: Abgabenordnung, 2. Auflage, München 2009

*Rau/Dürrwächter*: UStG/Kommentar, Loseblattausgabe, Köln

*Rose/Watrin*: Ertragsteuern, 19. Auflage, Berlin 2009

*Rössler/Troll/Halaczinsky*: Bewertungsgesetz/Kommentar, Loseblattausgabe, München

*Seibt/Conradi*: Handbuch REIT-AG, 1. Auflage, Köln 2008

*Schmidt, L.*: Einkommensteuergesetz/Kommentar, 28. Auflage, München 2009

*Sölch/Ringleb*: Umsatzsteuergesetz, Loseblattausgabe, München 2009

*Spiegelberger/Spindler/Wälzholz*: Die Immobilie im Zivil- und Steuerrecht, 1. Auflage, Köln 2008

*Tipke/Lang*: Steuerrecht, 20. Auflage, Köln 2010

*Vogel/Lehner*: Doppelbesteuerungsabkommen, 5. Auflage, München 2008

*Weber/Küting*: Handbuch der Rechnungslegung, Loseblattausgabe, Stuttgart

*Winnefeld*: Bilanzhandbuch, 4. Auflage, München 2006

# Inhaltsübersicht

Vorwort	5	
Literaturverzeichnis	7	
§ 1	<b>Allgemeiner Teil</b>	21
	<b>A. Einleitung</b>	21
	<b>B. Übersicht über die Besteuerung von Immobilienvermögen</b>	24
	<b>I. Art der wirtschaftlichen Betätigung</b>	24
	1. Besteuerung des Erwerbsvorgangs	24
	a) Grunderwerbsteuer	24
	b) Umsatzsteuer	24
	c) Erbschaft- und Schenkungsteuer	25
	d) Ertragsteuern	25
	2. Besteuerung der Nutzung der Immobilie	26
	a) Umsatzsteuer	26
	b) Grundsteuer	27
	c) Ertragsteuern	28
	3. Besteuerung der Veräußerung bzw. Übertragung	29
	a) Erbschaft- und Schenkungsteuer/ Verkehrsteuern	29
	b) Ertragsteuern	29
	4. Besteuerung mit Auslandsbezug	30
	a) Deutsche Immobilie eines Steuerausländers	30
	b) Besteuerung eines Steuerinländers mit ausländischer Immobilie	31
	<b>II. Zuordnung zum Betriebsvermögen bzw. zum Privatvermögen</b>	32
	1. Betriebsvermögen	33
	a) Notwendiges Betriebsvermögen	33
	b) Gewillkürtes Betriebsvermögen	34
	2. Privatvermögen	35
	<b>C. Finanzierung der Immobilie</b>	36
	<b>I. Grundsätzliches</b>	36
	<b>II. Steuerliche Auswirkungen der Fremdfinanzierung</b>	36
	1. Fehlende Einkünfteerzielungsabsicht	36
	2. Beschränkung des Zinsabzugs bei den Gewinneinkunftsarten (Zinsschranke)	37
	3. Schuldzinsen bei gemischt genutzten Gebäuden	38
	4. Darlehensaufnahme durch Ehegatten	39
	5. Schuldzinsenabzug nach Beendigung der Einkünfteerzielung	39
	<b>D. Zerlegung eines Grundstücks in seine Bestandteile aus steuerlicher Sicht</b>	40
	<b>I. Grundstück (unbewegliches Vermögen)</b>	40
	1. Grundstücksgleiche Rechte	41
	a) Erbbaurecht	41
	b) Wohnungseigentum/Teileigentum	42
	<b>II. Grund und Boden</b>	42
	<b>III. Gebäude</b>	42

1.	Bedeutungszusammenhang	42
2.	Begriff	43
3.	Gebäude als einheitliches Wirtschaftsgut	44
<b>IV.</b>	<b>Gebäudeteile</b>	44
1.	Unselbständige Gebäudeteile	45
2.	Selbständige Gebäudeteile	45
a)	Betriebsvorrichtungen	46
b)	Scheinbestandteile	46
c)	Mietereinbauten und -umbauten	47
d)	Ladeneinbauten	47
3.	Selbständige Wirtschaftsgüter	48
<b>V.</b>	<b>Sonstige mit dem Gebäude zusammenhängende Definitionen</b>	48
1.	Wohnung	48
2.	Häusliches Arbeitszimmer	49
<b>E.</b>	<b>Zivilrechtliches und wirtschaftliches Eigentum</b>	50
<b>I.</b>	<b>Grundsätzliches</b>	50
<b>II.</b>	<b>Auseinanderfallen von wirtschaftlichem und zivilrechtlichem Eigentum</b>	50
1.	Eigentumsübertragung eines Grundstücks	51
2.	Leasing/Nutzungsüberlassung	51
a)	Operating-Leasing	52
aa)	Definition	52
bb)	Wirtschaftliche Zuordnung	53
b)	Finanzierungsleasing	53
aa)	Spezialleasing	53
bb)	Teilamortisationsvertrag	54
cc)	Vollamortisationsvertrag	55
c)	Mietkauf	57
d)	Sale-and-lease-back	57
3.	Nießbrauch	57
4.	Gebäude auf fremdem Grund und Boden	58
5.	Erbbaurecht	58
6.	Mietereinbauten bzw. -umbauten	58
7.	Treuhandverhältnisse	60
<b>F.</b>	<b>Bewertung von Immobilien</b>	62
<b>I.</b>	<b>Bewertungsmaßstäbe nach HGB/EStG</b>	62
1.	Anschaffungskosten	63
a)	Anschaffungspreis	64
aa)	Beginn des Anschaffungsvorgangs	65
bb)	Aufteilung von Anschaffungskosten	65
b)	Anschaffungsnebenkosten	66
c)	Nachträgliche Anschaffungskosten	66
d)	Anschaffungspreisminderungen	67
e)	Ansatz der Anschaffungskosten	67
2.	Herstellungskosten	67
a)	Definition	67

b)	Abgrenzung zu Anschaffungskosten	68
c)	Abgrenzung zum Erhaltungsaufwand	68
d)	Instandsetzungs- und Modernisierungsaufwendungen	68
e)	Abbruchkosten	70
f)	Ermittlung der Herstellungskosten	71
g)	Ansatz der Herstellungskosten	72
3.	Erhaltungsaufwand	72
a)	Definition	72
b)	Steuerliche Behandlung	73
4.	Teilwert	73
a)	Bedeutung	73
b)	Begriffsbestimmung	73
c)	Wertermittlung	74
5.	Gemeiner Wert	75
a)	Bedeutung	75
b)	Wertermittlung	75
II.	AfA	75
1.	Grundsätzliches	75
2.	AfA-Berechtigung	76
a)	AfA-Berechtigung bei Miteigentum	76
b)	Drittaufwand	76
3.	Bemessungsgrundlage	77
4.	AfA-Arten	77
5.	Regelmäßige AfA	78
a)	Beginn/Ende der AfA	78
b)	AfA-Objekte	79
aa)	Gebäude/unselbständige Gebäudeteile	80
bb)	Selbständige Gebäudeteile	80
cc)	Selbständige Wirtschaftsgüter	80
c)	AfA-Methoden	81
aa)	Lineare AfA	81
bb)	Degressive AfA	83
6.	Erhöhte Absetzung (planmäßige AfA)	83
a)	Anwendungsfälle der erhöhten Absetzung	83
aa)	Wirtschaftsgüter, die dem Umweltschutz dienen, § 7d EStG	84
bb)	Gebäude in Sanierungsgebieten und in städtebaulichen Entwicklungsbereichen, § 7h EStG	84
cc)	Baudenkmäler, § 7i EStG	84
b)	Voraussetzungen des § 7a EStG	84
aa)	AfA auf nachträgliche Anschaffungs- oder Herstellungskosten	85
bb)	AfA auf Anzahlungen und Teilerstellungskosten	85
cc)	Mehrere Beteiligte an einer Immobilie	85
7.	Außerordentliche AfA	85
8.	Abschreibungen von Immobilien im Handelsrecht	86
a)	Planmäßige Abschreibung	86



b)	Abschreibung im Rahmen vernünftiger kaufmännischer Beurteilung	87
c)	Außerplanmäßige Abschreibung	87
<b>III.</b>	<b>Bewertung von Grundbesitz nach dem Bewertungsgesetz (BewG)</b>	<b>87</b>
1.	Einheitswertermittlung (für Zwecke der Grundsteuer)	88
a)	Grundstücke des Grundvermögens	89
aa)	Unbebaute Grundstückstücke	89
bb)	Bebaute Grundstücke	89
(1)	Ertragswertverfahren	89
(2)	Sachwertverfahren	90
cc)	Grundstück im Zustand der Bebauung	91
dd)	Grundstücke mit einem Erbbaurecht	91
ee)	Wohnungs- und Teileigentum	92
ff)	Gebäude auf fremdem Grund und Boden	92
b)	Grundstücke des Betriebsvermögens (Betriebsgrundstücke)	92
2.	Bedarfsbewertung (für Zwecke der Grunderwerbsteuer)	92
a)	Verfassungsrechtliche Aspekte	93
b)	Grundstücke des Grundvermögens	93
aa)	Unbebaute Grundstücke	94
bb)	Bebaute Grundstücke	94
3.	Bewertung für Zwecke der Erbschaft- und Schenkungsteuer	95
a)	Grundstücke des Grundvermögens	96
aa)	Unbebaute Grundstücke	96
bb)	Bebaute Grundstücke	97
(1)	Vergleichswertverfahren	97
(2)	Ertragswertverfahren	98
(3)	Sachwertverfahren	100
cc)	Grundstück mit einem Erbbaurecht	101
(1)	Bewertung des Erbbaurechts	101
(2)	Bewertung des Erbbaugrundstücks	102
dd)	Gebäude auf fremdem Grund und Boden, § 195 BewG	103
(1)	Bewertung des Gebäudes	103
(2)	Bewertung des belasteten Grundstücks	103
ee)	Grundstücke im Zustand der Bebauung, § 196 BewG	104
b)	Bewertung von Grundbesitz im Rahmen des Betriebsvermögens	104
c)	Nachweis des niedrigeren gemeinen Werts	104
<b>§ 2</b>	<b>Besonderer Teil</b>	<b>105</b>
<b>A.</b>	<b>Direktinvestition</b>	<b>106</b>
<b>I.</b>	<b>Besteuerung des Erwerbs</b>	<b>106</b>
1.	Grunderwerbsteuerliche Aspekte	106
a)	steuerbare Rechtsvorgänge	106
b)	Bemessungsgrundlage	107
aa)	Grundsätzliches	107
bb)	Einheitliches Vertragswerk	108
c)	Steuerbefreiungen	109
d)	Steuersatz	110

e)	Steuerschuldner	110
f)	Zur Entstehung, Festsetzung und Zahlung der Grunderwerbsteuer	110
g)	Ertragsteuerliche Behandlung der Grunderwerbsteuer	110
h)	Anzeigepflicht	111
2.	Umsatzsteuerliche Aspekte	111
a)	Steuerbarkeit des Erwerbsvorgangs	111
b)	Steuerpflichtigkeit des Erwerbsvorgangs	113
c)	Verkauf mit Option zur Umsatzsteuer	113
d)	Bemessungsgrundlage	114
e)	Schuldner der Umsatzsteuer bei Verkauf mit Option	114
f)	Berechtigung zum Vorsteuerabzug bei Ausführung steuerpflichtiger Umsätze	114
g)	Ertragsteuerliche Behandlung der Vorsteuern	115
3.	Ertragsteuerliche Aspekte	115
a)	Entgeltlicher Erwerb	116
aa)	Steuerliche Behandlung von Erwerbs- und Erwerbsnebenkosten	116
bb)	Erwerb durch Tausch	116
b)	Unentgeltlicher Erwerb (Schenkung)	117
aa)	Zuführung in das Betriebsvermögen	117
bb)	Zuführung in das Privatvermögen	117
cc)	Gemischte Schenkung	117
4.	Steuerliche Förderung (InvZulG)	118
<b>II.</b>	<b>Besteuerung der Nutzung</b>	118
1.	Ertragsteuerliche Aspekte	119
a)	Abgrenzung Gewerbebetrieb/Vermögensverwaltung i.R.d. Immobilienutzung	119
aa)	Gewerbliche Vermietung	120
bb)	Betriebsaufspaltung	122
(1)	Grundsätzliches	122
(2)	Voraussetzungen	122
(3)	Beginn und Ende der Betriebsaufspaltung	124
(4)	Steuerliche Folgen	124
cc)	Gewerblicher Grundstückshandel	125
b)	Immobilie im Privatvermögen	125
aa)	Nutzung zu eigenen Wohnzwecken	126
(1)	Sonderausgabenabzug gem. § 10f EStG	126
(2)	Riester-Rente	126
(3)	Ermäßigung des Einkommensteuertarifs für haushaltsnahe Dienst- und Handwerkerleistungen	127
bb)	Nutzung zu eigenen beruflichen Zwecken (häusliches Arbeitszimmer)	129
(1)	Grundsätzliches	129
(2)	Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Betätigung	129

(3)	Vermietung des häuslichen Arbeitszimmers an Arbeitgeber	130
(4)	Verfassungsmäßigkeit des § 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 6b EStG	131
cc)	Nutzung zu fremden Wohn- bzw. betrieblichen Zwecken	131
(1)	Grundsätzliches	131
(2)	Einkünfteerzielungsabsicht (Abgrenzung zur Liebhaberei)	132
(3)	Totalüberschussprognose (Widerlegung der negativen Beweiszeichen)	135
(4)	Besonderheiten bei teilweise vermieteter, teilweise selbstgenutzter Ferienwohnung	136
(5)	Ermittlung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung i.S.d. 21 EStG	136
(6)	Einnahmen	137
(7)	Umlagen (Nebenkosten)	137
(8)	Werbungskosten im Zusammenhang mit Einkünften aus Vermietung und Verpachtung i.S.d. § 21 EStG	137
(9)	Bagatellgrenze	141
(10)	Behandlung von Zuschüssen	141
(11)	Mietverträge zwischen Angehörigen	143
(12)	Überkreuzvermietung	144
c)	Immobilie im Betriebsvermögen	144
aa)	Einkünfteerzielungsabsicht	144
bb)	Einkünfteermittlung	145
cc)	Betriebsausgaben/Aufwendungen	145
(1)	AfA	146
(2)	Aufwendungen für das Arbeitszimmer	146
dd)	Gewerbesteuer	147
2.	Umsatzsteuerliche Aspekte i. R. der Immobiliennutzung	147
a)	Umsatzsteuerbarkeit des Vermietungsumsatzes	147
b)	Umsatzsteuerbefreiung des Vermietungsumsatzes	147
c)	Optionsrecht des Vermieters	149
d)	Berechtigung zum Vorsteuerabzug bei Ausführung steuerpflichtiger Umsätze	150
aa)	Teilweise Nutzung für unternehmerische Zwecke und teilweise private Zwecke	150
bb)	Teilweise Verwendung für Umsätze, die den Vorsteuerabzug begründen	151
cc)	Nutzungsänderung	152
dd)	Berichtigung des Vorsteuerabzuges nach § 15a UStG im Zusammenhang mit Immobilien	152
(1)	Korrekturen bei Immobilien im ertragsteuerlichen Anlagevermögen	153
(2)	Korrekturen bei Immobilien im ertragsteuerlichen Umlaufvermögen	153
(3)	Korrekturen bei eingebauten Wirtschaftsgüter oder sonstigen Leistungen an einer Immobilie	154

(4) Korrekturen bei sonstigen Leistungen an einer Immobilie	154
(5) Korrekturen bei bestimmten sonstigen Leistungen, die nicht an einer Immobilie ausgeführt werden	155
(6) Korrekturen bei nachträglichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten	155
e) Bemessungsgrundlage/Steuerschuldner	155
f) Steuersatz	156
g) Ertragsteuerliche Behandlung der Umsatzsteuer	156
3. Grundsteuerliche Aspekte	157
a) Grundsätzliches	157
b) Steuergegenstand	157
c) Steuerbefreiungen	157
d) Steuerschuldner	157
e) Haftungsschuldner	158
f) Bemessung der Grundsteuer	158
g) Festsetzung der Grundsteuer	159
h) Erhebung der Grundsteuer	159
i) Erlass der Grundsteuer	159
4. Zweitwohnungsteuer	161
<b>III. Besteuerung der Veräußerung</b>	162
1. Veräußerung einer im Betriebsvermögen befindlichen Immobilie	163
a) Einzelveräußerung	163
b) Entnahme	164
aa) Ertragsteuerliche Rechtsfolgen	164
bb) Umsatzsteuerliche Rechtsfolgen	165
c) Gewerblicher Grundstückshandel	165
aa) Voraussetzungen des § 15 Abs. 2 EStG	166
(1) Nachhaltigkeit	166
(2) Teilnahme am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr	166
bb) Überschreitung der reinen Vermögensverwaltung	167
cc) Einzubeziehende Objekte	168
dd) Einzubeziehende Tätigkeiten	168
ee) Zeitlicher Zusammenhang	169
ff) Rechtsfolgen des gewerblichen Grundstückshandels	170
2. Veräußerung der im Privatvermögen befindlichen Immobilie	170
a) Grundsatz	170
b) Berechnung der Haltefrist	171
aa) Anschaffung/Herstellung	171
bb) Veräußerung	172
c) Ausschließlich zu eigenen Wohnzwecken genutzte Grundstücke	173
aa) Begünstigte Wirtschaftsgüter	173
bb) Nutzung zu eigenen Wohnzwecken	174
d) Veräußerungsgewinn	174
aa) Grundsatz der Einkunftsermittlung aus privaten Veräußerungsgeschäften	174
(1) Anschaffungs- und Herstellungskosten	175

	(2) Werbungskosten	175
	(3) Fiktion der Anschaffung bzw. Veräußerung	175
	(4) Teilweise entgeltlich erworbenes Gebäude	175
	(5) Teilweise zu eigenen Wohnzwecken genutztes Gebäude	176
	bb) Zeitpunkt der Besteuerung des Veräußerungsgewinns	176
	cc) Ausnahme von der Veräußerungsgewinnbesteuerung (Freigrenze)	177
	dd) Verlustberücksichtigung	177
<b>IV.</b>	<b>Immobilien-Leasing</b>	177
1.	Ertragsteuerliche Aspekte	178
a)	Wirtschaftliches Eigentum beim Leasinggeber	178
aa)	Bilanzierung beim Leasinggeber	178
bb)	Bilanzierung beim Leasingnehmer	178
b)	Wirtschaftliches Eigentum beim Leasingnehmer	179
aa)	Bilanzierung beim Leasingnehmer	179
bb)	Bilanzierung beim Leasinggeber	179
2.	Umsatzsteuerliche Aspekte	179
a)	Wirtschaftliches Eigentum beim Leasinggeber	180
b)	Wirtschaftliches Eigentum beim Leasingnehmer	180
<b>B.</b>	<b>Indirekte Investition</b>	181
<b>I.</b>	<b>Immobilie im Vermögen einer Personengesellschaft</b>	181
1.	Abgrenzung gewerblicher von vermögensverwaltender Personengesellschaft	181
2.	Gewerbliche Personengesellschaft	183
a)	Formen der gewerblichen Personengesellschaft	183
aa)	Originär gewerbliche Personengesellschaft	183
bb)	Teilweise gewerblich tätige Personengesellschaft (Abfärbe-/ Infektionstheorie)	183
cc)	Gewerblich geprägte Personengesellschaft	184
b)	Besteuerung des Erwerbvorgangs	184
aa)	Erwerb der Immobilie durch die Personengesellschaft	184
(1)	Umsatzsteuerliche Aspekte	184
(2)	Grunderwerbsteuerliche Aspekte	185
(3)	Ertragsteuerliche Aspekte	186
bb)	Besonderheiten bei Erwerb vom Gesellschafter	186
(1)	Unentgeltlicher Übergang	186
(2)	Entgeltlicher Erwerb	186
cc)	Erwerb der Anteile an der Personengesellschaft	187
(1)	Umsatzsteuerliche Aspekte	187
(2)	Grunderwerbsteuerliche Aspekte	187
(3)	Ertragsteuerliche Aspekte	188
c)	Besteuerung der Nutzung	188
aa)	Umsatzsteuerliche Aspekte	188
bb)	Grundsteuer	188
cc)	Ertragsteuerliche Aspekte	189

(1) Gesellschaftsebene	189
(2) Gewerbesteuerliche Behandlung von Mietaufwendungen auf der Ebene des Mieters	195
(3) Gesellschafterebene (Mitunternehmerschaft)	195
(4) Besonderheiten bei Mietverhältnissen zwischen Personengesellschaft und Gesellschafter	196
d) Besteuerung der Veräußerung	197
aa) Veräußerung der Immobilie durch die gewerbliche Personengesellschaft	197
(1) Umsatzsteuerliche Aspekte	197
(2) Grunderwerbsteuerliche Aspekte	197
(3) Ertragsteuerliche Aspekte	198
bb) Veräußerung des Anteils an der Personengesellschaft	198
(1) Umsatzsteuerliche Aspekte	198
(2) Grunderwerbsteuerliche Aspekte	198
(3) Ertragsteuerliche Aspekte	199
3. Vermögensverwaltende Personengesellschaft	199
a) Besteuerung des Erwerbs	200
aa) Erwerb der Immobilie durch die Personengesellschaft	200
bb) Erwerb der Anteile an der Personengesellschaft	200
b) Besteuerung der Nutzung	200
aa) Gesellschaftsebene	200
bb) Gesellschafterebene	201
c) Besteuerung der Veräußerung	201
aa) Veräußerung der Immobilie durch die Personengesellschaft	201
bb) Veräußerung des Anteils an einer Personengesellschaft	201
<b>II. Immobilie im Vermögen einer Kapitalgesellschaft</b>	<b>202</b>
1. Grundsätzliches	202
2. Besteuerung	202
a) Besteuerung des Erwerbvorgangs	202
aa) Entgeltlicher Erwerb der Immobilie durch die Kapitalgesellschaft	202
(1) Umsatzsteuerliche Aspekte	202
(2) Grunderwerbsteuerliche Aspekte	202
(3) Ertragsteuerliche Aspekte	203
bb) Erwerb der Anteile durch die Gesellschafter der Kapitalgesellschaft	203
(1) Umsatzsteuerliche Aspekte	203
(2) Grunderwerbsteuerliche Aspekte	203
(3) Ertragsteuerliche Aspekte	204
b) Besteuerung der Nutzung	204
aa) Umsatzsteuerliche Aspekte	204
bb) Grundsteuer	204
cc) Ertragsteuerliche Aspekte	204
(1) Ebene der Gesellschaft	204
(2) Ebene der Anteilseigner	205
c) Besteuerung der Veräußerung	206

aa)	Veräußerung der Immobilie durch die Kapitalgesellschaft	206
(1)	Umsatzsteuerliche Aspekte/ Grunderwerbsteuerliche Aspekte	206
(2)	Ertragsteuerliche Aspekte	206
bb)	Veräußerung des Anteils an einer Kapitalgesellschaft	206
(1)	Anteil im Privatvermögen	206
(2)	Anteil im Betriebsvermögen	207
<b>C.</b>	<b>Unentgeltliche Übertragung von Immobilien zu Lebzeiten oder von Todes wegen</b>	208
<b>I.</b>	<b>Grundsätzliches</b>	208
<b>II.</b>	<b>Erbschaftsteuerreform</b>	208
<b>III.</b>	<b>Direkte Übertragung</b>	209
1.	Verkehrsteuerliche Auswirkungen	209
2.	Erbschaft-/Schenkungssteuerliche Auswirkungen	209
a)	Überlassung der selbst genutzten Immobilie an den Ehegatten	210
b)	Überlassung der selbst genutzten Immobilie von Todes wegen an Kinder, Kinder verstorbener Kinder	210
c)	Überlassung einer fremd genutzten Immobilie	211
<b>IV.</b>	<b>Freibeträge</b>	211
<b>V.</b>	<b>Steuertarif</b>	211
<b>VI.</b>	<b>Festsetzung und Entrichtung der Erbschaftsteuer</b>	212
<b>D.</b>	<b>Immobilienprodukte</b>	213
<b>I.</b>	<b>Geschlossene Immobilienfonds</b>	213
1.	Grundsätzliches	213
2.	Besteuerung der Fondsgesellschaft	214
3.	Besteuerung des Anlegers	215
4.	Steuerliche Besonderheiten	216
a)	Hersteller- oder Erwerbereigenschaft des Fonds	217
b)	Einordnung der Kosten bei Fehlen einer wesentlichen Einflussnahmemöglichkeit (Erwerbereigenschaft)	217
c)	Einordnung der Kosten bei Vorliegen einer wesentlichen Einflussnahmemöglichkeit (Herstellereigenschaft)	218
5.	Besteuerung der Veräußerung	218
<b>II.</b>	<b>Offene Immobilienfonds</b>	219
1.	Gesellschaftsrechtlicher Rahmen	220
2.	Steuerliche Aspekte	221
a)	Laufende Einkünfte	222
aa)	Laufende Erträge auf Fondsebene	222
bb)	Laufende Erträge des Anlegers	222
b)	Besteuerung der Veräußerung	223
aa)	Veräußerungen durch den Fonds	223
bb)	Auswirkungen von Veräußerungen auf Anlegerseite	224
<b>III.</b>	<b>German REIT</b>	224
1.	Grundsätzliches	224
2.	Voraussetzungen zur Erlangung des REIT-Status	225

a)	Börsenzulassung	225
b)	Streuung der Aktien der REIT-AG	225
c)	Vermögens- und Ertragsanforderungen	226
d)	Ausschüttung an die Anleger	226
e)	Immobilienhandel	226
f)	Mindesteigenkapitalanforderungen	226
3.	Steuerlicher Rahmen	227
a)	Steuerbefreiung der REIT-AG	227
b)	Erwerbsphase	227
c)	Besteuerung laufender Erträge	228
d)	Besteuerung der Veräußerung	229
aa)	Veräußerung von Immobilien durch die REIT-AG	229
bb)	Besteuerung von Veräußerungsvorgängen auf Anlegerebene	229
<b>E.</b>	<b>Internationale Immobilienbesteuerung</b>	230
<b>I.</b>	<b>Einführung</b>	230
<b>II.</b>	<b>Immobilieeinkünfte in den Doppelbesteuerungsabkommen</b>	231
1.	Grundsätzliches	231
2.	Besteuerung von Einkünften aus unbeweglichem Vermögen (Art 6 OECD-MA)	231
3.	Gewinne aus Veräußerung unbeweglichen Vermögens (Art. 13 OECD-MA)	232
4.	Methoden zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung (Artikel 23 OECD-MA)	233
<b>III.</b>	<b>Investition in inländische Immobilien durch Steuerausländer</b>	233
1.	Investition durch eine natürliche Person	234
a)	Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung i.S.d. § 49 Abs. 1 Nr. 6 EStG	234
aa)	Einkünfteermittlung	234
bb)	Steuertarif	235
2.	Investition durch eine Kapitalgesellschaft	235
a)	Einkünfte aus Gewerbebetrieb i.S.d. § 49 Abs. 1 Nr. 6 EStG	235
aa)	Einkünfteermittlung	235
bb)	Gewerbsteuer	236
3.	Besteuerung der Veräußerung	236
<b>IV.</b>	<b>Investition in ausländische Immobilien durch Steuerinländer</b>	237
1.	Besteuerung der Nutzung von Auslandsimmobilien	237
a)	Anrechnungsmethode	239
b)	Freistellungsmethode	240
2.	Besteuerung der Veräußerung von Auslandsimmobilien	241
	Ausblick	242
	Stichwortverzeichnis	243



# § 1 Allgemeiner Teil

## A. Einleitung

Der Begriff der **Immobilie** entstammt nicht dem Steuerrecht und hat daher auch keine steuerspezifische Bedeutung. Im allgemeinen Sprachgebrauch versteht man unter „Immobilie“ ein Grundstück ohne oder sofern eine Bebauung gegeben ist mit einem oder mehreren darauf befindlichen Gebäuden sowie deren Zubehör. Gemeinhin werden auch Gebäude unabhängig von einem Grundstück als „Immobilie“ bezeichnet.

Das Wort „Immobilie“ leitet sich aus dem Lateinischen *immobilis* ab, was *unbeweglich* heißt. Als Immobilie kann somit jede unbewegliche Sache bezeichnet werden.<sup>1</sup> Wird im Folgenden von Immobilie gesprochen, so ist dabei stets das mit einem Gebäude bebaute Grundstück gemeint.

Mit Ausnahme der Grundsteuer, die an das Eigentum anknüpft, unterliegen Immobilien grundsätzlich keiner eigenständigen Besteuerung. Vielmehr knüpft die Besteuerung an unterschiedliche Vorgänge bzw. Zustände im Zusammenhang mit Immobilien wie die entgeltliche oder unentgeltliche Übertragung (Kauf/Verkauf, Schenkung, Erbvorgang), die Eigen- oder Fremdnutzung für betriebliche Zwecke oder Wohnzwecke an. Im Rahmen dessen werden an unterschiedliche immobilienbezogene Tatbestände steuerliche Rechtsfolgen geknüpft.

Voraussetzung für eine rationale Entscheidung für den Erwerb, die Nutzung bzw. die Veräußerung von Immobilien ist die genaue **Kenntnis der Steuerbelastung**. Die Ermittlung der Steuerbelastung ist jedoch erschwert, da das deutsche Steuerrecht keine eigenständige Immobilienbesteuerung kennt, sondern es sich um ein Vielsteuersystem<sup>2</sup> handelt. Relevant sind im Wesentlichen die auf der folgenden Seite genannten Steuerarten, auf die im Einzelnen eingegangen wird. Daher stellt die steuerliche Behandlung von Immobilien ein komplexes, steuerartenübergreifendes Themengebiet dar.

Die vorliegende Abhandlung gliedert sich in einen Allgemeinen Teil (§ 1) und einen Besonderen Teil (§ 2). Während im Allgemeinen Teil **übergreifende Themen** behandelt werden, wird im **Besonderen Teil** vertiefend auf immobilienpezifische Steuerfragen unterschiedlicher Formen des Investments in Immobilien eingegangen.

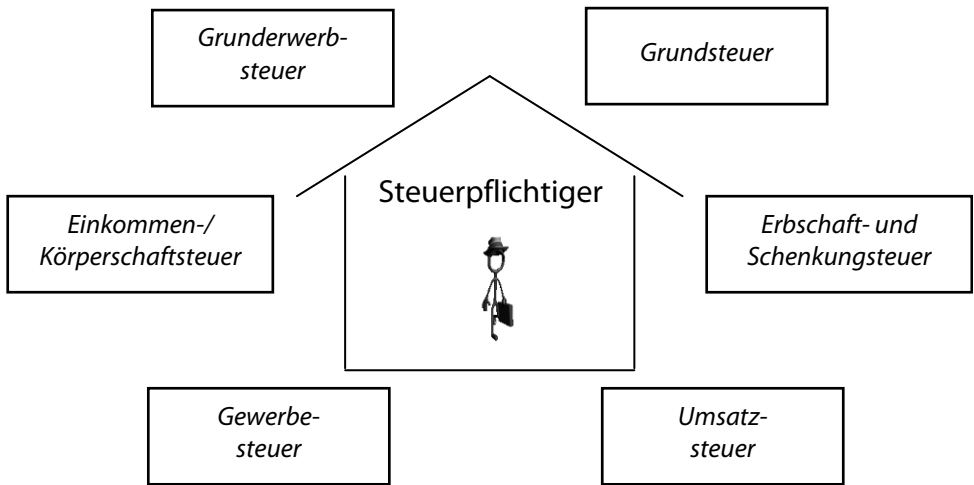
Im Allgemeinen Teil erfolgt zunächst in Abschnitt B eine kurze Übersicht über die Besteuerung von Immobilienvermögen. Die Darstellung folgt dem Investitionszyklus. Hiernach ist zwischen der Besteuerung des **Erwerbsvorgangs**, der **Nutzung** und der **Veräußerung** („Besteuerungsphasen“) zu unterscheiden. Jede dieser Phasen löst eigene steuerliche Rechtsfolgen aus. Hierbei ist zwischen den **unterschiedlichen Steuerarten** zu differenzieren, die möglicherweise ausgelöst werden können. Anfallen können **Ertragsteuern** (Einkommensteuer, Körperschaftsteuer, Gewerbesteuer), **Substanzsteuern** (Erbchaft- bzw. Schenkungsteuer<sup>3</sup>, Grundsteuern) sowie **Verkehrsteuern** (Umsatzsteuer, Grunderwerbsteuer).<sup>4</sup>

1 Eine Ausnahme hiervon stellen in das jeweilige Register eingetragene Schiffe und Luftfahrzeuge dar, die im Rahmen des § 21 Abs. 1 Nr. 1 EStG ebenfalls als unbewegliches Vermögen behandelt werden; zu Luftfahrzeugen vgl. BFH v. 2.5.2000, DStR 2000, S. 1433.

2 Tipke/Lang, Steuerrecht, 20. Auflage, 2010, § 8, Rn. 18.

3 Nachfolgend Erbschaftsteuer.

4 Vgl. die traditionelle betriebswirtschaftliche Gruppierung der Steuerarten, Rose/Watrin, Ertragsteuern, 19. Auflage, 2009, S. 23.



- 7 Im Hinblick auf die **Besteuerung der Nutzung** kann zwischen der Eigennutzung für betriebliche oder für Wohnzwecke und der Fremdnutzung für betriebliche- oder Wohnzwecke differenziert werden.<sup>5</sup>
- 8 Für die **steuerrechtliche Beurteilung** kommt es u.a. darauf an, ob sich die Immobilie, determiniert durch die erzielte Einkunftsart, im **Betriebs-** oder **Privatvermögen** befindet. So kann eine Immobilie bspw. steuerliches Betriebsvermögen mit der Rechtsfolge darstellen, dass unabhängig von der Haltedauer die entgeltliche Veräußerung immer auch im Rahmen der Besteuerung des Ertrags (ESt, KSt, GewSt) zu berücksichtigen ist. Die Frage der Zuordnung zum Betriebs- bzw. Privatvermögen wird im nachfolgenden Abschnitt II erörtert.
- 9 Bei Erwerb einer Immobilie spielt deren **Finanzierung** eine wesentliche Rolle. So stellt sich insbesondere die Frage, ob die Finanzierungskosten steuerlich abzugsfähig sind. Hierauf wird übergreifend kurz in Abschnitt C eingegangen.
- 10 Des Weiteren ist es erforderlich das Grundstück aus steuerlicher Sicht zu **definieren bzw. atomisieren** und gegenüber anderen **Grundstücksbestandteilen**, wie z.B. Betriebsvorrichtungen, Außenanlagen, Scheinbestandteile, etc. abzugrenzen. Liegen selbständige Wirtschaftsgüter vor, ergeben sich für diese ggf. unterschiedliche AfA-Methoden. Auch knüpft das Steuerrecht an unterschiedliche Gebäudebestandteile wie z.B. Wohnungen, Arbeitszimmer, Ein- oder Mehrfamilienhäuser an, die es zu definieren gilt. Daher ist eine Abgrenzung der unterschiedlichen Grundstücksbestandteile erforderlich (Abschnitt D).
- 11 Darüber hinaus ist von entscheidender Bedeutung wem die Immobilie steuerrechtlich zuzurechnen ist. Das Steuerrecht geht bei dieser Frage nicht vom zivilrechtlichen, sondern vom **wirtschaftlichen Eigentum** i.S.d. § 39 AO aus. Ein Auseinanderfallen von zivilrechtlichem und wirtschaftlichem Eigentum kann sich insbesondere durch Nutzungsüberlassung (Miet- und Leasingverträge) ergeben. Gleiche Fragestellung kann z.B. bei Gebäuden auf fremdem Grund und Boden, Mietereinbauten bzw. -umbauten oder der Einräumung von Nießbrauchs- oder Erbbaurechten auftreten. Die **Zurechnungsfrage** ist daher zu beleuchten (Abschnitt E).

<sup>5</sup> R 4.2 Abs. 4 EStR 2008.

Für Immobilien existiert im Steuerrecht kein einheitlicher **Bewertungsmaßstab**. So folgt die Einkommensteuer weitestgehend den handelsrechtlichen Regelungen in Bezug auf die Anschaffungs-/Herstellungskosten. Für Zwecke der Erbschaftsteuer, der Grundsteuer sowie der Grunderwerbsteuer bestehen jeweils eigenständige Wertgrößen, die nicht selten auch erheblich voneinander abweichen. Abschnitt F beschäftigt sich daher mit den unterschiedlichen Bewertungsmaßstäben (**Anschaffungs-/Herstellungskosten, Einheitswert, Bedarfswert, Vergleichswert, Ertragswert, Sachwert**). Für Zwecke der Ertragsteuern wird auch auf die Fortschreibung der Anschaffungs-/Herstellungskosten und die mögliche AfA eingegangen.

12

1

## B. Übersicht über die Besteuerung von Immobilienvermögen

- 13 Aus jeder der o.g. Besteuerungsphasen (Erwerb, Nutzung, Veräußerung) können sich steuerpflichtige Tatbestände ergeben. Die nachfolgende Darstellung soll eine erste Einführung in die Besteuerung von Immobilienvermögen geben. Zur leichteren Lesbarkeit wurde weitestgehend auf einen Quellennachweis verzichtet. Die Einzelthemen werden vertiefend nochmals im § 2 Besonderer Teil behandelt.

### I. Art der wirtschaftlichen Betätigung

- 14 Die Art der wirtschaftlichen Betätigung ist Ausgangspunkt der steuerlichen Beurteilung. Im Folgenden wird überblickartig die Besteuerung der einzelnen Phasen des Investitionszyklus getrennt nach Verkehrs-, Substanz- und Ertragsteuern dargestellt. Hierbei wird zunächst nur vom Inlandsfall ausgegangen, d.h. die Immobilie ist in Deutschland belegen und die Beteiligten sind Steuerinländer.

#### 1. Besteuerung des Erwerbsvorgangs

##### a) Grunderwerbsteuer

- 15 Erwirbt der Steuerpflichtige eine inländische Immobilie unterliegt dieser Vorgang grundsätzlich der Grunderwerbsteuer. Bemessungsgrundlage ist gem. § 8 GrEStG der Wert der Gegenleistung, welche im Regelfall dem Kaufpreis entspricht. Der Steuersatz beträgt 3,5%.<sup>6</sup> Steuerschuldner sind Käufer und Verkäufer; regelmäßig wird die GrESt jedoch vom Käufer getragen. Unentgeltliche Übertragungen durch eine Erbschaft bzw. Schenkung unterliegen regelmäßig nicht der Grunderwerbsteuer. Gleiches gilt u.a. bei entgeltlichem Erwerb zwischen in gerader Linie verwandten Personen (z.B. Vater-Sohn).

##### b) Umsatzsteuer

- 16 Die Übertragung einer Immobilie durch einen Unternehmer - d.h. durch eine natürliche oder juristische Person, die selbständig und nachhaltig tätig ist - stellt grundsätzlich einen umsatzsteuerbaren Vorgang dar. Allerdings sind gem. § 4 Nr. 9a UStG solche Umsätze **steuerbefreit**, die unter das GrEStG fallen. Dabei ist es nicht erforderlich, dass tatsächlich eine Grunderwerbsteuerpflicht entsteht. Die Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 9a UStG greift vielmehr auch dann, wenn das GrEStG ebenfalls eine Steuerbefreiung anordnet.
- 17 Gem. § 9 Abs. 1 UStG hat der Verkäufer die Möglichkeit auf die Umsatzsteuerfreiheit zu verzichten. Ist dies der Fall, wird der Umsatz als steuerpflichtig behandelt mit der Folge, dass der Verkäufer die ihm in Rechnung gestellte Umsatzsteuer ggf. als Vorsteuer absetzen kann. Hervorzuheben

<sup>6</sup> Berlin, Hamburg, Sachsen-Anhalt 4,5%. Nach Pressemeldungen streben weitere Bundesländer die Erhöhung auf 4,5% an.

ist bereits an dieser Stelle, dass es hinsichtlich des Optionsrechts bei Verkauf auf die umsatzsteuerliche Nutzung der Immobilie durch den Erwerber nicht ankommt. In der Praxis findet jedoch bei Erwerb durch Privatpersonen das Optionsrecht regelmäßig keine Anwendung.

Wird auf die Steuerbefreiung verzichtet, ist Bemessungsgrundlage der in der Rechnung für das Grundstück ausgewiesene Betrag ohne Umsatzsteuer.<sup>7</sup> Steuerschuldner ist gem. § 13b Abs. 1 Nr. 3, Abs. 2 UStG der Käufer. Der Steuersatz beträgt 19%.

### c) Erbschaft- und Schenkungsteuer

Wird eine Immobilie im Wege einer **Verfügung von Todes wegen** oder **unter Lebenden** erworben, so handelt es sich dabei grundsätzlich um einen erbschaft- bzw. schenkungsteuerpflichtigen Erwerbsvorgang. Der Steuersatz kann je nach Steuerklasse, die sich nach dem Grad der Verwandtschaft und dem Wert des steuerpflichtigen Erwerbs bemisst, 7% bis 50% betragen.

Für Erbschaft- und Schenkungsteuer wird das Grundvermögen nach unterschiedlichen Bewertungsmethoden (Vergleichswert-, Ertragswert- oder Sachwertverfahren), abhängig von der Grundstücksart bewertet, so dass für Zwecke der Erbschaft- und Schenkungsteuer weitestgehend Marktwerte angesetzt werden.

Zu beachten ist jedoch, dass der Gesetzgeber eine Reihe von **Verschonungsregelungen** normiert hat, die eine zielgenaue Steuerbefreiung bzw. Steuerbegünstigung zur Folge haben, z.B. eine Steuerbefreiung selbst genutzter Wohnimmobilien bei Zuwendung unter Lebenden und von Todes wegen für Ehegatten sowie innerhalb der Kernfamilie und einen Verschonungsabschlag für zu Wohnzwecken vermietete Immobilien.

### d) Ertragsteuern

Ertragsteuerlich ist der Erwerb selbst unbeachtlich. Die von dem Erwerber aufgewendeten Zahlungen in Gestalt des Kaufpreises einschließlich der Erwerbsnebenkosten oder der Baukosten stellen steuerrechtlich Anschaffungs- oder Herstellungskosten dar. Die Begriffe der Anschaffungs- und Herstellungskosten sind für alle Einkunftsarten inhaltsgleich zu verwenden. Im Rahmen der Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten ist zwischen den Aufwendungen für das Gebäude und denen für den Grund und Boden zu unterscheiden.

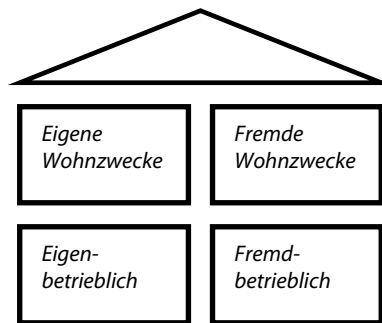
Erwirbt der Steuerpflichtige ein Gebäude zu eigenbetrieblichen bzw. fremdbetrieblichen Zwecken oder fremden Wohnzwecken, kann er je nach Einkunftsart die Aufwendungen für das Gebäude über die Nutzungsdauer innerhalb der regelmäßigen Absetzung für Abnutzung (AfA) als Betriebsausgaben oder Werbungskosten verteilen. Ein Abzug der Aufwendungen als Absetzung für Abnutzung (AfA) ist also regelmäßig dann möglich, wenn der Steuerpflichtige die Immobilie nicht zu eigenen Wohnzwecken nutzt. Ausnahmen bestehen für zu eigenen Wohnzwecken genutzten Baudenkmalen, Gebäude in Sanierungsgebieten und städtebaulichen Entwicklungsgebieten (vgl. § 10f EStG) und ungenutzte schutzwürdige Kulturgüter (vgl. § 10g EStG).

<sup>7</sup> Abschnitt 182a Abs. 34 UStR 2008.

- 24 Der **AfA-Satz** beträgt, je nach Nutzungsart und Zuordnung des Gebäudes zu Privat- oder Betriebsvermögen sowie dem Jahr der Fertigstellung, 2%, 2,5% oder 3% der Anschaffungs- oder Herstellungskosten.<sup>8</sup>
- 25 Anschaffungskosten für den Grund und Boden können nicht im Wege der planmäßigen AfA als Werbungskosten oder als Betriebsausgaben abgezogen werden, da der Grund und Boden ein nicht abnutzbares Wirtschaftsgut darstellt. Außerplanmäßige AfA ist unter besonderen Umständen möglich, sofern der Grund und Boden dem Betriebsvermögen zugeordnet wird.

## 2. Besteuerung der Nutzung der Immobilie

- 26 Wie bereits oben dargestellt, kann die Immobiliennutzung in Eigen- bzw. Fremdnutzung, sowie betriebliche und private Nutzung zu Wohnzwecken eingeteilt werden.
- 27 Die Fremdnutzung erfolgt regelmäßig durch Vermietung oder Verpachtung. Dabei kann es sich sowohl um die Vermietung/Verpachtung von Wohnungen, von möblierten Zimmern als auch von betrieblich genutzten Immobilien handeln. Bei der Eigennutzung ist ebenfalls danach zu differenzieren, ob die Eigennutzung zu betrieblichen oder zu Wohnzwecken erfolgt.
- 28 Es ergeben sich daher folgende Nutzungsmöglichkeiten, die steuerrechtlich teilweise unterschiedlich behandelt werden:



- 29 Die nachfolgenden Ausführungen gehen davon aus, dass die Nutzung durch eine natürliche Person erfolgt, die im Inland ansässig ist. Der Auslandsfall wird im Rahmen dieser Einführung in § 1 B. I. 4. behandelt. Auf die Beteiligung von Personen- oder Kapitalgesellschaften wird im § 2 Besonderer Teil eingegangen.

### a) Umsatzsteuer

- 30 Die **Fremdnutzung** durch Vermietung und Verpachtung durch einen Unternehmer stellt ungeachtet der Nutzung beim Mieter gem. § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG einen umsatzsteuerbaren Vorgang dar. Gem. § 4 Nr. 12a UStG sind die Umsätze aus der Vermietung oder Verpachtung von Grundstücken grundsätzlich **steuerbefreit**. Es besteht jedoch gem. § 9 Abs. 1 und Abs. 2 UStG die Möglichkeit auf die Steuerfreiheit der Umsätze aus Vermietung und Verpachtung zu verzichten, sofern der Mieter das Grundstück nicht ausschließlich für Umsätze verwendet, die den Vorsteuerabzug

<sup>8</sup> Für Altgebäude (Herstellung/Anschaffung bis zum 1.1.2001), die zum Betriebsvermögen gehören und nicht zu Wohnzwecken dienen, gelten für die Anwendungen des § 7 Abs. 4 und Abs. 5 EStG die Übergangsvorschrift des § 52 Abs. 21b EStG bzw. § 52 Abs. 8 S. 3 i.d.F. v. 12.6.1985.

ausschließen. In Abweichung zur Veräußerung ist hier die Art der Verwendung durch den Mieter für den Verzicht auf Steuerbefreiung maßgeblich. Die Steuerbefreiung erstreckt sich jedoch nicht auf die kurzfristige Vermietung von Wohn- und Schlafräumen (z.B. in einem Hotel).<sup>9</sup> Bemessungsgrundlage ist das für die Nutzungsüberlassung aufgewendete Entgelt. Steuerschuldner ist im reinen Inlandsfall gem. § 13a Abs. 1 Nr. 1 UStG der Vermieter. Der Steuersatz beträgt 19%.

Bei der Nutzung der Immobilie **zu fremdbetrieblichen Zwecken** ist darauf abzustellen, ob der Mieter selbst Umsätze erzielt (Ausgangsumsätze), die zum Vorsteuerabzug berechtigen. Dies ist regelmäßig dann nicht der Fall, wenn die Ausgangsumsätze steuerfrei sind.

Erfolgt eine Fremdnutzung zu einem solchen Zweck, der seinerseits umsatzsteuerfrei ist, scheidet ein Optionsrecht des Vermieters aus. Sind die Ausgangsumsätze des Mieters hingegen umsatzsteuerpflichtig, so kann der Vermieter von seinem Optionsrecht Gebrauch machen.

#### ► Beispiele:

Bei Vermietung an einen Arzt ist eine Option des Vermieters zu umsatzsteuerpflichtigen Vermietungseinkünften ausgeschlossen, da die Leistungen des Arztes gem. § 4 Nr. 14a UStG steuerfrei sind. Anders ist der Fall bei Vermietung an einen Rechtsanwalt zu beurteilen, dessen Leistungen umsatzsteuerpflichtig sind. Hier besteht für den Vermieter ein Optionsrecht.

Erfolgt eine **Fremdnutzung zu Wohnzwecken** scheidet ein Optionsrecht gem. § 9 Abs. 2 UStG regelmäßig aus<sup>10</sup>, da der Mieter keine Umsätze generiert, die eine Steuerpflicht und damit eine Vorsteuerberechtigung begründen können. D.h. die Vermietung zu Wohnzwecken erfolgt i.d.R. **umsatzsteuerfrei**.

Die Mieteinnahmen aus der Vermietung zu Wohnzwecken bzw. zu umsatzsteuerbefreiten betrieblichen Zwecken bleiben demnach zwingend umsatzsteuerfrei. Ein Vorsteuerabzug des Vermieters für eine zuvor empfangene umsatzsteuerpflichtige Leistung/Lieferung im Zusammenhang mit dem Grundstück ist somit gem. § 15 Abs. 2 UStG nicht möglich.

Wird die Immobilie zunächst umsatzsteuerpflichtig vermietet, ist ein Vorsteuerabzug möglich. Im Falle einer **Nutzungsänderung** – umsatzsteuerfreie Vermietung – innerhalb von 10 Jahren kann es zu einer umsatzsteuerlichen Berichtigung des Vorsteuerabzugs nach § 15a UStG kommen, was zu einer anteiligen Rückzahlung der Vorsteuer führt.

## b) Grundsteuer

Darüber hinaus wird unabhängig von der Nutzungsart von der jeweiligen Gemeinde, in deren Gebiet das Grundstück belegen ist, Grundsteuer auf das Eigentum an Grundstücken und deren Bebauung erhoben. Die Grundsteuer ist abhängig von der Beschaffenheit und dem Wert des Grundstücks. Bemessungsgrundlage ist der vom Finanzamt festgestellte Einheitswert. Dieser liegt in der Regel unterhalb des Verkehrswerts. Der Einheitswert wird mit der Grundsteuermesszahl multipliziert, die je nach Grundstücksart zwischen 2,6‰ und 3,5‰ beträgt. Der so ermittelte

<sup>9</sup> § 4 Nr. 12 S. 2 UStG.

<sup>10</sup> Für Altfälle ist die Übergangsvorschrift des § 27 Abs. 2 UStG zu beachten, wonach auch bei Vermietung zu Wohnzwecken zur Umsatzsteuer optiert werden kann.

Grundsteuermessbetrag wird mit dem jeweiligen Hebesatz der Gemeinde multipliziert. Dieser variiert je nach Gemeinde derzeit zwischen 350% und 810%.<sup>11</sup> Steuerschuldner ist regelmäßig der Grundstückseigentümer.

## c) Ertragsteuern

- 37 Vermietet der Steuerpflichtige Immobilien zu **fremden Wohnzwecken**, so erzielt er in der Regel **Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung** nach § 21 EStG. In diesem Fall erfolgt die Einkunftsermittlung durch Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten gem. § 2 Abs. 2 Nr. 2 EStG. Es gilt das Zu- und Abflussprinzip nach § 11 EStG. Als Einnahmen bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung sind dabei typischerweise die Mieteinnahmen anzusehen. Als Werbungskosten fallen dabei im Wesentlichen die Betriebs- und die Finanzierungskosten sowie die AfA an. Der anzuwendende Steuersatz ist abhängig davon, wem die Einkünfte zuzurechnen sind. Bei natürlichen Personen findet der reguläre Einkommensteuertarif von 14 bis 45% zzgl. Solidaritätszuschlag i. H. v. 5,5 % (SolZ)<sup>12</sup> Anwendung.
- 38 Nicht um Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung, sondern um **gewerbliche Einkünfte** i.S.d. § 15 EStG handelt es sich, sobald die Grenze zur gewerblichen Vermietung überschritten wird, d.h. wenn die erbrachte Leistung über die bloße Vermietungstätigkeit hinausgeht. Dies ist z.B. dann der Fall, wenn der Steuerpflichtige möblierte Zimmer vermietet und Zusatzleistungen erbringt (Pension). In diesem Fall kann die Einkunftsermittlung je nach Art der gewerblichen Tätigkeit und der damit verbundenen handelsrechtlichen Buchführungspflicht entweder mittels Betriebsvermögensvergleich nach § 4 Abs. 1 EStG bzw. nach § 5 Abs. 1 EStG erfolgen oder durch Einnahmen-Überschussrechnung nach § 4 Abs. 3 EStG, wobei innerhalb des Betriebsvermögensvergleichs, die §§ 4 bis 7g EStG Anwendung finden.
- 39 Ist der Steuerpflichtige gewerblich tätig, fällt neben der Einkommen- auch **Gewerbsteuer** an. Die Bemessungsgrundlage ist der modifizierte Gewinn aus Gewerbebetrieb. Die Modifikation besteht in möglichen Hinzurechnungen von Finanzierungsanteilen bzw. speziellen Grundstückskürzungen auf die im § 2 eingegangen wird. Die Gewerbsteuerbelastung variiert je nach Hebesatz<sup>13</sup> zwischen 7% und 17,15% der Bemessungsgrundlage. Sofern Gewerbsteuer zu entrichten ist, kann eine Einkommensteuerermäßigung nach § 35 EStG wirksam werden.
- 40 Vermietet der Steuerpflichtige Immobilien für **fremdbetriebliche Zwecke**, so stellen die daraus erzielten Mieteinnahmen ebenfalls grundsätzlich Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung gem. § 21 EStG dar. Etwas anderes gilt wiederum dann, wenn die Grenze zur gewerblichen Vermietung überschritten wird. Insoweit gilt das oben Gesagte. Die Einkunftserzielung ist also nicht von der wirtschaftlichen Betätigung des Mieters abhängig, sondern begründet sich ausschließlich nach der wirtschaftlichen Betätigung des Vermieters.
- 41 Eine Besonderheit hinsichtlich der Einkunftsart ergibt sich für den Fall der Betriebsaufspaltung. Eine solche liegt dann vor, wenn ein Besitzunternehmen Anlagevermögen an ein Betriebsunternehmen vermietet bzw. verpachtet, mit dem eine sachliche und personelle Verflechtung besteht. In diesem Fall werden die Mieteinkünfte in Einkünfte aus Gewerbebetrieb umqualifiziert.<sup>14</sup>

11 Die Hebesätze beziehen sich auf den Grundsteuermessbetrag B für bebaute oder bebaubare Grundstücke und Gebäude.

12 Der Steuertarif liegt einschließlich SolZ zwischen 14,77 bis 47,46%.

13 Der Hebesatz beträgt mindestens 200% (§ 16 GewStG) bis zu derzeit 490% (z.B. München).

14 Weitere Einzelheiten zur Betriebsaufspaltung in § 2 A. II. a) bb).



Nutzt der Steuerpflichtige die Immobilie selbst zu **eigenbetrieblichen Zwecken**, so erzielt er zwar keine Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung, jedoch findet die Immobilie mittelbare Berücksichtigung in der jeweiligen Einkunftsart. Dies führt dazu, dass Aufwendungen in Zusammenhang mit der Immobilie steuerlich geltend gemacht werden können. Im Umkehrschluss stellt die Immobilie steuerlich Betriebsvermögen dar.

42

1

#### ➤ Beispiele:

Nutzt ein Freiberufler eine Immobilie selbst zu erwerbswirtschaftlichen Zwecken (z.B. Büroräume eines Architekten), findet die Immobilie über seine selbständigen Einkünfte nach § 18 EStG mittelbar Berücksichtigung.

Besteht die Immobiliennutzung in der **Eigennutzung zu Wohnzwecken**, so hat dies für die laufende Besteuerung keinerlei Auswirkungen. Aufwendungen im Zusammenhang mit der Immobilie können nicht steuerlich geltend gemacht werden. Ausnahmen bestehen für zu eigenen Wohnzwecken genutzten Baudenkmalen, Gebäude in Sanierungsgebieten und städtebaulichen Entwicklungsgebieten (vgl. § 10f EStG) und ungenutzte schutzwürdige Kulturgüter (vgl. § 10g EStG).

43

Erfolgt eine Nutzungsänderung von Betriebsvermögen in Privatvermögen, indem ein Gebäude bspw. zunächst eigenbetrieblich und später zu eigenen Wohnzwecken genutzt wird, so kann u.U. der Tatbestand der Entnahme erfüllt sein, mit der Folge, dass die stillen Reserven aufgedeckt werden und eine Gewinnrealisierung stattfindet.

44

## 3. Besteuerung der Veräußerung bzw. Übertragung

### a) Erbschaft- und Schenkungsteuer/Verkehrssteuern

Im Hinblick auf die Erbschaft-/Schenkungssteuer sowie Umsatz- und Grunderwerbsteuer kann auf obige Ausführungen bei Erwerb verwiesen werden.

45

### b) Ertragsteuern

Wird eine Immobilie veräußert, resultiert hieraus grundsätzlich ein Veräußerungsgewinn bzw. -verlust in Abhängigkeit von den Anschaffungs-/Herstellungskosten und dem Veräußerungserlös.

46

Grundsätzlich handelt es sich bei der Veräußerung, der mit Einkünften aus § 21 EStG (Vermietung/Verpachtung zu fremden betrieblichen oder Wohnzwecken) im Zusammenhang stehenden Immobilie um einen privaten Vermögensvorgang, der als solcher nicht der Einkommensteuer unterliegt. Etwas anderes gilt dann, wenn es sich um ein sog. **privates Veräußerungsgeschäft** i.S.d. § 23 Abs. 1 Nr. 1 EStG handelt, welches zu sonstigen Einkünften i.S.d. § 22 Nr. 2 EStG führt. Dies ist gegeben, wenn der Zeitraum zwischen Anschaffung/Herstellung und Veräußerung nicht mehr als **zehn** Jahre beträgt. In diesem Fall ist der Veräußerungsgewinn als sonstige Einkünfte i.S.d. § 22 EStG zu erfassen. Ein Verlust ist nur mit positiven Einkünften aus anderen privaten Veräußerungsgeschäften verrechenbar.

47